

Audience publique du 14 janvier 2010

Recours formé par
la société ... S.A., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25710 du rôle et déposée le 6 mai 2009 au greffe du tribunal administratif par la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à..., portant recours non autrement qualifié contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 février 2009 ayant rejeté comme non fondée une demande en remise gracieuse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 août 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 novembre 2009 par Maître Christophe Maillard, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats de Luxembourg, pour le compte de la société coopérative de droit italien ... , établie et ayant son siège social à (Italie) ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Régis Muller, en remplacement de Maître Christophe Maillard, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

En se référant à un bulletin d'impôt du 29 novembre 2001, la société coopérative de droit italien ... , ci-après désignée par « ... s.c. », presenta, par courrier du 14 décembre 2001 introduit par l'entreprise de réviseurs d'entreprises Arthur Andersen, une demande de remise gracieuse de l'impôt sur le revenu des collectivités suite à l'imposition de sa succursale luxembourgeoise au 31 mars 2000, en demandant à ce que la plus-value de conversion du fait de l'évaluation d'un capital de dotation soit négligée lors de l'imposition de clôture de ladite succursale luxembourgeoise.

Par décision datée du 4 février 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », rejeta ladite demande. Le corps de cette décision est libellé comme suit :

« Vu la demande présentée le 17 décembre 2001 par la société coopérative ... – succursale de Luxembourg, établie à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse ;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO) tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que la demande juge la réintégration de la plus-value de conversion lors de la cessation des activités de la succursale luxembourgeoise discriminatoire ;

Considérant que le traitement fiscal de fiscal (sic) de l'intégration de cette plus-value est conforme aux dispositions régissant la matière ;

Considérant que la demande de remise gracieuse ne doit pas servir à contourner l'impôt établi selon la législation en vigueur et que donc la détermination du revenu et de l'impôt y résultant n'implique pas de rigueur objective ;

Considérant qu'une rigueur subjective n'est pas à admettre dans le chef de la requérante ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;

PAR CES MOTIFS,

DECIDE :

La demande gracieuse présentée est rejetée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 mai 2009, la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « ... S.A. », a introduit un recours contentieux non autrement qualifié contre la décision directoriale précitée du 4 février 2009.

Le tribunal est en premier lieu amené à constater que la société ... S.A. n'a pas qualifié son recours, de sorte qu'il y a lieu d'admettre qu'elle a entendu introduire le recours admis par la loi (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n°10760 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 536).

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation.

Dans son mémoire en duplique le délégué du gouvernement demande à ce que le mémoire en réplique déposé en date du 9 novembre 2009 par Maître Christophe Maillard pour le compte de la ... s.c. soit écarté des débats au motif qu'il aurait été déposé en dehors du délai prévu par la loi, étant précisé qu'il est indifférent que ce moyen a été soulevé dans un mémoire qui le cas échéant devra être écarté, étant donné que ce moyen est d'ordre public et comme tel doit être soulevé d'office par le tribunal.

Aux termes de l'article 5 (5) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *le demandeur doit fournir une réplique dans le mois de la communication de la réponse* », et aux termes de l'article 5 (6) de la même loi « *les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus sous peine de forclusion* », étant précisé qu'en vertu du même article, ces délais sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre. Il s'ensuit que le mémoire en réplique de la ... s.c., déposé le 9 novembre 2009, soit plus d'un mois après le dépôt du mémoire en réponse de l'Etat en date du 25 août 2009 et compte tenu de la suspension des délais jusqu'au 15 septembre, doit être écarté pour être tardif. La pièce déposée en date du 9 novembre 2009, ensemble avec le mémoire en réplique n'est cependant pas à écarter dans la mesure où le délai de forclusion prévisé n'est prévu que pour les mémoires et non pas pour les pièces, qui peuvent, au regard des dispositions de l'article 8 (6) de la loi du 21 juin 1999, précitée, être déposées jusqu'avant le rapport à l'audience.

Le mémoire en réplique ayant ainsi été écarté, le même sort doit suivre le mémoire en duplique qui ne constitue qu'une réponse au mémoire en réplique.

Le délégué du gouvernement conclut dans son mémoire en réponse à l'irrecevabilité du recours introduit par la ... S.A. pour plusieurs motifs, à savoir la ... S.A. ne serait pas dûment représentée par ses organes habilités à agir en justice, la ... S.A. n'aurait aucune qualité pour agir au nom d'autrui devant les juridictions de l'impôt, et enfin, la ... s.c. aurait le 30 avril 2000 définitivement arrêté toute activité au Luxembourg, de sorte que son existence au jour de l'introduction de la requête serait contestée.

Il convient d'examiner en premier lieu la recevabilité du recours au regard de la qualité pour agir dans le chef de la société ayant introduit le recours.

Il se dégage des éléments du dossier que la demande de remise gracieuse a trait à l'imposition dans le chef de la société de droit italien ... s.c. de la plus-value de conversion du capital de dotation de sa succursale luxembourgeoise. Il s'ensuit que la ... s.c. a en principe seule qualité pour agir et que la ... S.A. est, au regard des éléments à la disposition du tribunal, un tiers par rapport à l'imposition litigieuse.

Force est de constater que les termes de la requête introductive sont quelque peu ambigus quant à la question de savoir qui est demandeur à l'instance. En effet, il y a lieu de relever que la requête introductive est introduite sur papier à entête de la ... S.A. et porte la signature de cette société. Elle comporte encore la mention en introduction du recours « ... ». Compte tenu de ce renvoi à la ... s.c. et compte tenu de la procuration datée du 9 mars 2009 versée aux débats et aux termes de laquelle la ... s.c. a donné un mandat spécial à la ... S.A. « *en vue de la représenter pour faire valoir tous droits du Mandant concernant le bulletin d'imposition émis en date du 23 novembre 2000 (...)* » et à, cet effet, notamment d'« *introduire toutes actions gracieuses ou contentieuses, devant toutes autorités ou juridictions, administratives ou judiciaires* », il y a lieu d'admettre que la ... s.c. est demanderesse et que le recours a été introduit par la société de droit luxembourgeois ... S.A. au nom et pour le compte de celle-ci.

Or, il convient de relever qu'en matière de contentieux fiscal, en vertu de l'alinéa 2 de l'article 2 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, les justiciables peuvent agir par eux-mêmes devant le tribunal administratif ou se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, ceci par exception à la règle suivant laquelle en vertu de l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999 tout recours devant le tribunal administratif doit être formé par une requête signée par un avocat à la Cour et suivant laquelle en vertu de l'article 2 (1) de la loi précitée du 10 août 1991 seuls les avocats peuvent représenter les parties devant les juridictions. Si ainsi la loi prévoit, par exception à la représentation par un avocat, la possibilité de la représentation par un tiers, qui n'est pas avocat, dans le cadre d'un recours devant le tribunal administratif en matière d'impôts directs, cette faculté n'est réservée qu'aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, sans que cette possibilité puisse être étendue à tout tiers ayant reçu un mandat *ad litem*. La ... S.A. n'ayant pas la qualité d'expert-comptable ou de réviseur d'entreprises, elle n'a pas qualité pour introduire un recours devant le tribunal administratif au nom et pour le compte de la ... s.c.

Il s'ensuit que le recours est à déclarer irrecevable, à défaut d'avoir été introduit par la demanderesse elle-même, ou par un des professionnels qui en vertu de la loi sont habilités à représenter les parties devant le tribunal administratif en matière de contentieux fiscal, sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres moyens d'irrecevabilité présentés par le délégué du gouvernement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

écarte des débats le mémoire en réplique déposé en date du 9 novembre 2009 par Maître Christophe Maillard pour le compte de la ... s.c., ainsi que le mémoire en duplique déposé en date du 17 novembre 2009 par le délégué du gouvernement ;

déclare le recours introduit par la ... S.A. au nom et pour le compte de la ... s.c. irrecevable ;

condamne la ... s.c. aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 14 janvier 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler